

Audience publique du 17 décembre 2008

Recours formé par
la société anonyme ... SA, ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 24406 du rôle et déposée le 23 mai 2008 au greffe du tribunal administratif par Maître Alain Steichen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour le compte de la société anonyme ... SA, établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction, tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 12 mars 2008, ayant rejeté comme non fondée sa réclamation dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2000 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 août 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 9 septembre 2008 par Maître Alain Steichen ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Camille Seillès, en remplacement de Maître Alain Steichen, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

A défaut de déclaration d'impôt déposée pour l'année 2000, le bureau d'imposition Luxembourg II de la section des sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le bureau d'imposition* », émit à l'égard de la société anonyme ... SA, ci-après dénommée « *la société ...* », le 3 août 2005 les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal relatifs à l'année 2000.

La société ... introduisit le 5 octobre 2005 une réclamation à l'encontre des bulletins d'impôt susvisés, en se référant à un courrier du 8 août 2005, auquel était jointe notamment la déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal relative à l'année 2000.

Par décision datée au 12 mars 2008, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le directeur* », rejeta ladite réclamation comme non fondée. Le corps de ladite décision est libellé comme suit :

« Le directeur des contributions,

Vu la requête introduite le 12 octobre 2005 par le sieur Eric Souêtre, administrateur-délégué, pour réclamer au nom de la société anonyme ..., L-1882 Luxembourg, contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2000 et le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2000, tous émis le 3 août 2005 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2000 est critiqué à l'aide de moyens qui visent le bulletin de la base d'assiette y afférent ;

qu'en application du paragraphe 5 de la 2^e GewStVV du 16 novembre 1943 et de la GewStR. 13 (cf. paragraphe 7 GewStG), le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial de l'année 2000 se trouve affecté d'office pour le cas où il résulterait du recours sous analyse une variation du bénéfice d'exploitation soumis à l'impôt commercial communal ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est pas incompatible en l'espèce, ni avec les exigences d'une procédure ordonnée, ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser en la forme ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO) dans les formes (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir établi les bases d'imposition de l'année 2000 par voie de taxation ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause sans égard aux moyens et conclusions du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

Considérant que la réclamante n'ayant réservé aucune suite aux divers rappels l'invitant au dépôt des déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal de l'année 2000, notamment aux sommations d'astreintes du 17 avril 2003 et à la décision du 10 septembre 2003 liquidant les astreintes en question, le bureau d'imposition était fondé à procéder par voie de taxation conformément au § 217 AO ;

Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par la suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (jugement tribunal administratif du 19.06.2000, no 11295 du rôle) ;

Considérant d'ailleurs que l'obstination de retenir des déclarations jusqu'à ce que le bureau d'imposition soit forcé de procéder par voie de taxation, tient du pari à ce que le bureau d'imposition, par ignorance de certains faits, établisse un revenu imposable inférieur à celui réalisé ;

que cependant le droit aux voies de recours ne saurait être converti en instance réparatrice des taxations ressenties comme défavorables, alors même que la production de déclarations dans un délai de réclamation de trois mois prouve que leur remise n'avait aucune raison de traîner pendant des années ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme ;

les rejette comme non fondées ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 23 mai 2008, la société ... a fait introduire un recours contentieux en réformation.

A titre liminaire, le tribunal est amené à soulever une incohérence quant à l'objet du recours. Si, suivant le dispositif de la requête introductive d'instance, le recours tend à la réformation du bulletin d'imposition visant l'exercice 2000, il semble se dégager néanmoins de la motivation de la requête, que celle-ci avait l'intention de viser la réformation de la décision directoriale précitée du 12 mars 2008.

Sur question spéciale soulevée par le tribunal à l'audience des plaidoiries, le mandataire de la société ... a encore confirmé que le recours vise la réformation de la décision directoriale.

Il est exact qu'en principe le tribunal est exclusivement saisi des demandes figurant au dispositif de la requête introductive d'instance (trib. adm. 17 décembre 2001, n° 12830 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Procédure contentieuse, n°245 et autres références y citées). Néanmoins, en présence d'une contrariété entre le corps et le dispositif de la requête quant à l'objet du recours, s'il se dégage par ailleurs sans méprise possible du corps de la requête sous-tendant directement le dispositif quelle est en réalité la décision que le demandeur au recours entend attaquer, et s'il en ressort que la décision mentionnée dans le dispositif ne peut être que le résultat d'une simple erreur matérielle, le tribunal peut valablement considérer que le recours est dirigé contre la décision qui se dégage de la motivation du recours, sans mettre en cause la recevabilité du recours, si par ailleurs les droits de la défense sont garantis.

En l'espèce, il ressort sans aucun doute de la motivation de la requête, qu'en réalité le recours est dirigé contre la décision directoriale du 12 mars 2008. D'ailleurs, le délégué du gouvernement, dans son mémoire en réponse, considère le recours comme ayant été dirigé contre la décision directoriale, de sorte que le tribunal constate qu'aucune lésion des droits de la défense ne peut être retenue. Dans ces conditions, le recours sera analysé comme ayant été dirigé contre la décision directoriale du 12 mars 2008.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une

réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision directoriale du 12 mars 2008.

Ledit recours est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, la société ..., tout en admettant ne pas avoir remis de déclaration d'impôt pour l'exercice 2000 avant que l'administration n'ait procédé à une taxation d'office, reproche au directeur d'avoir refusé d'examiner son dossier suite à sa réclamation, et plus particulièrement d'avoir refusé de prendre en compte la déclaration fiscale fournie pour l'année 2000. La demanderesse estime que l'administration ne saurait se prévaloir d'un « *motif punitif* » pour augmenter arbitrairement la base imposable dans le cadre de la procédure de taxation. Elle soutient que la portée de la jurisprudence citée par le directeur à l'appui de son refus aurait été mal comprise, et souligne que dans ce jugement, le tribunal administratif a retenu que la taxation ne constituerait pas une sanction à l'égard du contribuable. La demanderesse fait valoir qu'elle aurait fait parvenir au bureau d'imposition une déclaration d'impôt pour l'exercice 2000, avec en annexe le bilan pour cet exercice. Dans la mesure où l'administration n'aurait fourni aucun élément pour prouver que la déclaration serait erronée, fallacieuse ou comporterait des informations manquantes, ce serait sans raison valable que le directeur aurait refusé d'envisager l'éventualité d'émettre des bulletins rectificatifs pour l'année 2000. Elle fait valoir que le motif du rejet de la réclamation serait un « *motif punitif* » du fait d'une remise tardive de la déclaration, alors qu'un tel motif ne serait pas justifié sur base des règles applicables à la procédure de taxation d'office, qui aurait pour objet de déterminer et d'utiliser une valeur probable ou approximative du revenu imposable. Un recours à la taxation à des fins punitives entraînerait la nullité du bulletin.

La demanderesse argumente encore que le bulletin d'imposition serait nul, au motif que rien n'indiquerait que l'administration ait effectué des recherches pour déterminer la base d'imposition réelle de la société, alors que la taxation d'office aurait pour but de déterminer le plus exactement possible la base d'imposition du contribuable.

A cet égard, la demanderesse cite un jugement du Comité du Contentieux du Conseil d'Etat du 10 juillet 1968, dans une affaire Parquet (n° 5855 et 5992 du rôle), dans laquelle le bureau d'imposition ne se serait basé que sur les informations et comparaisons internes de l'entreprise, alors que le Conseil d'Etat avait jugé qu'une telle démarche serait insuffisante et a fait appel à des experts pour déterminer la base imposable par comparaison avec d'autres entreprises dans le même secteur d'activité. Dans l'affaire ayant donné lieu au jugement du tribunal administratif du 19 juin 2000 qui a été cité par le directeur à l'appui de la décision litigieuse, le bureau d'imposition aurait effectué une longue enquête sur des revenus occultes du contribuable et n'aurait dès lors eu recours aux extrapolations que pour combler l'absence de pièces justificatives, là où tout autre moyen d'obtention d'informations fiable avait échoué.

En l'espèce, l'administration n'aurait pas indiqué la méthode de calcul utilisée par elle pour déterminer le résultat comptable qui a été pris à la base de l'établissement du bulletin de l'année 2000, ni encore « *le moindre détail pour obtenir ce résultat* ». Cette façon de procéder montrerait que l'administration n'aurait pas effectué les démarches nécessaires pour déterminer le plus exactement possible la base d'imposition de la société. La demanderesse continue en argumentant que le simple caractère tardif de la remise d'une déclaration ne serait pas suffisant pour qu'elle soit rejetée par le directeur, tout en précisant que le directeur ne serait pas limité au dossier reçu par le bureau d'imposition pour prendre sa décision, mais devrait prendre en compte tous les éléments en sa possession. Cette règle serait le corollaire du

principe suivant lequel le directeur doit instruire à charge et à décharge le dossier du contribuable. Le rôle du directeur, dans le cadre du recours préalable, serait de reprendre le dossier à zéro, en substituant sa décision à celle du bureau d'imposition là où les informations en sa possession l'exigent. En citant l'ouvrage de Monsieur Jean Olinger « *La procédure contentieuse en matière d'impôts directs* », la demanderesse argumente que tous les éléments de fait et de droit qui, postérieurement à la réclamation, arrivent à la connaissance du bureau d'imposition et qui auraient provoqué l'émission d'un bulletin rectificatif, devraient être transmis au directeur qui devrait alors prendre en compte ces éléments dans sa décision.

Dans le cas de la présente affaire, le directeur aurait dû prendre en compte la déclaration qui aurait été jointe à la réclamation, tout en précisant qu'une déclaration fiscale à laquelle est joint un bilan constitue un élément qui doit être pris en considération dans le cadre d'une procédure de taxation. A moins de fournir la preuve du caractère inexact de la déclaration, le directeur aurait dès lors dû admettre la réclamation et émettre un bulletin rectificatif qui prend en considération cette déclaration.

Finalement, la demanderesse sollicite la condamnation de l'Etat au paiement d'une indemnité de procédure de 3000 €.

Le délégué du gouvernement, dans son mémoire en réponse, insiste tout d'abord sur le fait que la taxation d'office serait intervenue à défaut du dépôt de la déclaration d'impôt par la demanderesse, malgré l'envoi infructueux d'un rappel et d'une astreinte.

Il continue en soutenant que le recours serait non fondé. En effet, aux termes des paragraphes 167 et s. AO, le contribuable aurait l'obligation légale de faire une déclaration d'impôt, de même que le bureau d'imposition serait tenu, conformément aux paragraphes 204 et 205 AO, de procéder à l'examen et au contrôle de la déclaration d'impôt. La procédure d'imposition reposerait ainsi sur les principes de bonne coopération et de confiance réciproque entre le contribuable et le bureau d'imposition. En cas de contestation d'un bulletin d'impôt émis à la suite d'une procédure d'imposition régulière, le paragraphe 228 AO permettrait au contribuable de présenter une réclamation au directeur, lequel, aux termes du paragraphe 243 AO, serait tenu de procéder au réexamen intégral de la cause, mais ce réexamen intégral ne serait pas à confondre avec une première procédure d'imposition ou un premier examen par le directeur de nouvelles déclarations, demandes ou autres éléments nouvellement présentés par le contribuable, que ce dernier s'est refusé jusqu'alors à fournir au bureau d'imposition. Le représentant étatique soutient qu'une telle première procédure d'imposition, rendue impossible au niveau du bureau d'imposition par le refus de collaboration du contribuable, ne saurait être admise devant le directeur. En effet, la *ratio legis* du paragraphe 243 AO ne serait pas d'offrir à un contribuable négligent et fautif le choix entre l'acceptation et le refus d'une taxation et de lui permettre d'imposer à sa guise sa collaboration au directeur en obligeant ce dernier non pas à un réexamen d'un dossier déjà traité par le bureau d'imposition, mais à un premier examen d'une déclaration d'impôt que le contribuable n'a pas voulu présenter au bureau d'imposition.

Le contribuable négligent ne saurait en aucun cas profiter de son comportement fautif pour abuser d'une voie de recours dont il détourne intentionnellement l'objet. Le service contentieux de la direction des contributions se trouverait encombré de façon inutile par des réclamations de contribuables négligents et fautifs. La demanderesse ferait une interprétation erronée des développements de Monsieur Jean Olinger, dans l'ouvrage cité par celle-ci, alors qu'une déclaration fiscale, comme celle de l'espèce, qui est remise hors délai, ne figurerait pas parmi les cas prévus par la loi qui permettraient d'émettre un bulletin rectificatif. A cet égard, le délégué du gouvernement souligne encore qu'en l'espèce la déclaration d'impôt aurait été introduite deux mois avant la réclamation. La taxation des revenus ne constituerait pas une

sanction, mais la conséquence inévitable et obligatoire pour le bureau d'imposition de l'omission de la demanderesse de déclarer ses revenus en temps utile. Il ne s'agirait en l'espèce pas d'un « *simple retard* », alors que la déclaration aurait été remise trois ans après l'expiration du délai légal. Le bureau d'imposition, qui a procédé à la taxation d'office, ne saurait légalement revenir sur sa décision sur base de la seule raison que le contribuable vient soudainement remettre sa déclaration d'impôt. Le principe retenu dans le jugement du tribunal administratif du 19 juin 2000 (n° 11295 du rôle) cité par le directeur serait d'application générale et viserait clairement des cas comme celui de l'espèce, étant entendu que les faits à la base de ce jugement seraient sans incidence directe sur la présente affaire.

En ordre subsidiaire, et pour le cas où le tribunal estimerait que le directeur aurait dû procéder à un premier examen et à l'instruction de la déclaration d'impôt de la demanderesse, le délégué du gouvernement estime que la réclamation devrait être déclarée non fondée et sollicite le rejet de la déclaration d'impôt pour être incomplète et insuffisante. Dans ce contexte, il fait valoir que si le directeur disposait en vertu du paragraphe 244 AO des mêmes moyens et droits que ceux dont disposerait le bureau d'imposition, les fonctions du directeur et du bureau d'imposition ainsi que les principes gouvernant les procédures et le régime des preuves ne seraient cependant pas les mêmes. La déclaration d'impôt présentée au bureau d'imposition bénéficierait en vertu du paragraphe 166 AO d'une présomption de sincérité et d'exactitude et le bureau ne pourrait la remettre en cause qu'en présence de doutes raisonnables. En l'espèce, la réclamation présentée ne répondrait pas aux exigences des paragraphes 228 et 249 AO, alors que le contribuable devrait exposer les motifs à la base de sa réclamation et faire accompagner cette motivation détaillée de pièces justificatives nécessaires, afin de permettre au directeur d'évaluer le bien-fondé de la réclamation. Même si aucun formalisme n'était requis, le contribuable devrait tout de même faire preuve d'un minimum de diligences concernant le contenu et la présentation de la requête. La demanderesse se serait limitée à exprimer son intention de contester les bulletins et à renvoyer aux déclarations fiscales pour les années 2000 à 2002 déposées le 8 août 2005 auprès du bureau d'imposition. L'irrégularité de la réclamation ne saurait, d'après le délégué du gouvernement, pas être couverte par des considérations tenant au réexamen intégral prévu au paragraphe 243 AO. Même si le tribunal arrivait à la conclusion que la réclamation était suffisamment explicite, le délégué du gouvernement souligne que la nature juridique d'une déclaration d'impôt déposée dans le cadre d'une réclamation introduite sur base du paragraphe 228 AO devant le directeur, serait différente de celle remise au bureau d'imposition en vertu du paragraphe 166 AO, alors qu'il ne s'agirait que d'un simple état d'avoirs et de dettes du contribuable couché sur le formulaire de la déclaration d'impôt sur le revenu, mais ne bénéficiant pas d'une présomption de sincérité ou d'exactitude. Devant le directeur, la charge de la preuve de la déclaration d'impôt incomberait partant au contribuable. Or, en l'espèce, le bilan, arrêté, approuvé et publié de façon irrégulière et contraire aux dispositions de la loi du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales, produit par la demanderesse, n'aurait pas la valeur requise pour constituer une preuve valable des chiffres avancés. Les chiffres avancés resteraient ainsi à l'état de pure allégation, de sorte que la réclamation, ensemble le recours introduit devant le tribunal, seraient à déclarer non fondés.

En ordre plus subsidiaire, le délégué du gouvernement conclut encore à la régularité de la taxation des revenus de la demanderesse, telle qu'opérée par le bureau d'imposition, au motif que les conditions du paragraphe 217 AO auraient été remplies en l'espèce. Ainsi, face à un contribuable ayant refusé toute collaboration et se soustrayant systématiquement à ses obligations légales, le bureau d'imposition se serait trouvé dans l'impossibilité de déterminer les bases d'imposition litigieuses et aurait été dans l'obligation de procéder à la taxation de ses revenus. Les calculs retenus auraient été établis d'une façon aussi objective que possible sur base de données existantes et des présomptions de probabilité. Ce serait partant à tort que la

demanderesse reproche au bureau d'imposition d'avoir procédé d'une manière arbitraire, étant donné qu'il a été tenu compte de tous les indices et circonstances disponibles et de nature à influencer sur la détermination du bénéfice réalisé par la demanderesse, en l'occurrence le bulletin d'imposition de l'année 1999, émis sur base des déclarations d'impôt de la demanderesse. La taxation serait en l'espèce le résultat d'une instruction soignée faite par le fonctionnaire en charge du dossier, qui s'est référé au résultat imposable de l'exercice 1999. Il résulterait des circonstances de l'affaire que les résultats de la taxation seraient vraisemblables, de sorte que les critiques soulevées seraient non fondées.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse fait valoir que tant le directeur que d'ailleurs le tribunal administratif devraient faire abstraction des raisons, non vérifiables, l'ayant conduite au dépôt tardif de la déclaration d'impôt. Il faudrait s'en tenir aux seuls faits, c'est-à-dire le fait qu'elle n'a pas respecté ses obligations en termes de remise de ses déclarations fiscales, ce qui a justifié le recours à la taxation d'office par le bureau d'imposition.

La demanderesse soutient que le directeur ne pourrait refuser de tenir compte des informations remises par elle, en justifiant sa décision par l'état d'esprit supposé du contribuable. La demanderesse conclut que si l'analyse faite par le directeur serait considérée comme justifiée, le tribunal administratif ne pourrait pas procéder autrement que l'a fait le directeur, ce qui aurait pour conséquence qu'une taxation d'office pour non remise des déclarations fiscales ne serait plus susceptible d'être modifiée, ni par le directeur, ni par le tribunal.

Quant au moyen du délégué du gouvernement suivant lequel les principes généraux et les procédures d'impositions seraient différentes devant le directeur par rapport à celles applicables devant le bureau d'imposition, la demanderesse renvoie à la réforme législative du Conseil d'Etat intervenue en 1996, pour préciser que la position du directeur aurait été modifiée de juge de l'impôt de première instance en simple chef hiérarchique du bureau d'imposition. Par contre, son rôle n'aurait pas fondamentalement changé en ce qu'il consisterait toujours dans celui de réexaminer l'intégralité du dossier fiscal du contribuable réclamant. A l'issue de ce réexamen, le directeur disposerait de plusieurs options s'il entend réserver une suite favorable à la réclamation : soit il pourrait enjoindre au bureau d'imposition de modifier les bulletins d'imposition critiqués, soit il pourrait substituer sa propre décision à celle du bureau d'imposition et refixer la cote d'impôt dans le sens voulu. La demanderesse en conclut que la réclamation préalable ne serait rien d'autre que la continuation de la procédure administrative ayant abouti à la fixation de la cote d'impôt contestée. L'application de la loi à la situation individuelle du contribuable, telle qu'elle a été faite antérieurement par le bureau d'imposition, se trouverait alors opérée au sein de la direction de l'administration des contributions directes. Il y aurait dès lors changement des organes appelés à administrer, mais non pas changement de la nature de la fonction respective. En l'espèce, le directeur n'aurait pas fixé la cote d'impôt conformément à la loi, c'est-à-dire conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables à la fixation du revenu imposable des collectivités soumises à l'impôt sur le revenu des collectivités.

La demanderesse réfute encore l'argumentation du délégué du gouvernement suivant laquelle le bureau d'imposition n'aurait pas à revenir sur le bulletin d'imposition suite à la remise tardive de la déclaration fiscale. La demanderesse précise qu'elle n'a jamais estimé qu'une rectification du bulletin d'imposition par le bureau d'imposition était de droit. Elle précise qu'il s'agit d'une simple faculté pour le bureau d'imposition. Elle n'aurait d'ailleurs pas réclamé devant le directeur contre la décision du bureau de maintenir la taxation d'office

des bulletins, mais elle aurait demandé au directeur de faire le travail que le bureau d'imposition aurait pu faire, mais qu'il a décidé de laisser au directeur le soin d'effectuer.

Quant aux reproches du délégué du gouvernement quant à la motivation de la réclamation, la demanderesse fait valoir que le paragraphe 249 AO n'exigerait pas que la réclamation soit motivée et qu'il aurait par ailleurs été jugé par le tribunal administratif qu'il suffise que le contribuable demande un réexamen de son imposition. Elle conclut que la lettre du 5 octobre 2005 au directeur serait explicite à ce sujet, alors qu'elle y aurait indiqué qu'elle réclame contre le bulletin d'imposition, en faisant référence au paragraphe 228 AO. Elle aurait finalement ajouté les éléments de fait qui auraient pu permettre au directeur de refixer la cote d'impôt, en se référant à la déclaration fiscale remise, ensemble avec les pièces qui étaient jointes.

Quant au moyen du délégué du gouvernement lié à la question de la charge de la preuve de la déclaration fiscale devant le directeur, et l'irrégularité liée au bilan produit soulevée par le délégué, la demanderesse soutient que si la loi précitée du 10 août 1915 prévoit des sanctions en cas de dépôt tardif des états financiers au registre du commerce, cette sanction serait néanmoins propre au droit des sociétés, mais ne pourrait avoir une quelconque conséquence dans d'autres domaines du droit, sauf si la loi le prévoit expressément. La « Abgabenordnung » n'indiquerait pas que des états financiers matériellement exacts devraient être écartés du dossier fiscal s'il s'agit d'états financiers déposés tardivement d'après la loi précitée du 10 août 1915. Dans le domaine du droit fiscal, le directeur, le bureau d'imposition ainsi que le juge administratif devraient considérer tous les documents, même ceux entachés d'irrégularités formelles, pour autant qu'ils s'avèrent matériellement exacts. Dans la mesure où l'inexactitude des comptes sociaux n'aurait pas été établie, ils devraient être pris en considération.

Quant à l'argument du délégué du gouvernement suivant lequel le bureau d'imposition aurait procédé à une instruction soigneuse du dossier fiscal, la demanderesse fait valoir que la base de la taxation de l'exercice 2000 ne serait nullement explicitée, en soulevant la question de savoir si le bureau a comparé l'activité de la demanderesse de l'année 2000 avec ce qui s'est passé les années antérieures, respectivement avec d'autres sociétés du même secteur. Ces questions resteraient sans réponse.

Quant au principe de la taxation, il y a lieu de rappeler en premier lieu que le paragraphe 217 AO dispose que :

« (1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, die für eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. »

« (2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ». »

La taxation des revenus constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la

fixation de l'impôt (cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts n° 388 et autres références y citées). Elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans toute la mesure du possible à la réalité économique. Ce procédé comporte nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération (cf. Cour adm. 30 janvier 2001, n° 12311C du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts n° 389 et autres références y citées). La taxation d'office ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition, même applicable à l'égard des contribuables soigneux et diligents (cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts n° 393).

Il est constant en cause que la demanderesse, malgré un rappel, une sommation d'astreinte et une décision liquidant l'astreinte, n'a pas donné suite aux injonctions administratives de remettre la déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 2000. Il n'est pas non plus contesté que ce n'est qu'après la taxation et quelques mois avant la réclamation dirigée contre les bulletins d'impôt établis par la voie de la taxation d'office, que la demanderesse a soumis au bureau d'imposition la déclaration d'impôt de l'année concernée, ainsi que différentes pièces justificatives afférentes.

Au vu de ces éléments, le tribunal est amené à constater que c'est à bon droit que le directeur a retenu que le bureau d'imposition était tenu, conformément aux termes du paragraphe 217 AO, de procéder par voie de taxation pour fixer les bases d'imposition. Il y a lieu de relever dans ce contexte que le principe du recours à la procédure de la taxation d'office n'est pas en soi remis en question par la demanderesse, mais elle conteste le résultat, auquel aboutissent les taxations d'office faites par le bureau d'imposition, qu'elle considère comme arbitraire, et reproche au directeur de ne pas avoir réexaminé son dossier au regard des pièces remises.

Le paragraphe 228 AO dispose qu'une réclamation contre un bulletin doit « être introduite devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué ».

Le paragraphe 243 (1) AO prévoit que « *Soweit die Rechtsmittelbehörden zur Nachprüfung tatsächlicher Verhältnisse berufen sind, haben sie den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln* ». Il résulte de cette disposition que le directeur est tenu de procéder d'office à l'examen de la situation de fait et de droit à la base de la réclamation. En d'autres termes, le directeur saisi d'une réclamation procède d'office à un réexamen intégral de la situation du contribuable et à l'établissement de l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition. A cette fin, le paragraphe 244 AO confère au directeur les mêmes prérogatives que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition.

Il résulte encore de ces dispositions légales que le directeur, en sa qualité d'instance compétente pour statuer sur le bien-fondé d'une réclamation introduite contre un bulletin d'impôt, est appelé à clarifier la situation de fait à la base de la réclamation et à obtenir à cette fin de la part du contribuable réclamant ou, le cas échéant, de tierces personnes les informations complémentaires de nature à lui permettre de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition sujette à critique.

Dès lors, le directeur, en procédant à un réexamen intégral de la situation du contribuable est ainsi tenu de prendre en considération tous les éléments de fait lui soumis, y compris les éléments de fait dont le bureau d'imposition ne disposait pas encore lors de la détermination de la base imposable et qui n'ont été présentés que suite à l'établissement des

bulletins d'imposition. Il appartient dès lors au directeur de vérifier notamment si les bases imposables fixées par la voie de la taxation d'office se rapprochent autant que possible de la réalité économique et si la marge de sécurité fixée par le bureau d'imposition a été établie avec mesure et modération.

C'est partant à tort que le directeur, saisi d'une réclamation dirigée contre les bulletins d'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 2000, s'est contenté de vérifier le principe du recours à la taxation d'office, sans procéder à un examen au fond de la situation de la demanderesse, plus particulièrement sans procéder à l'examen de la déclaration qui était à sa disposition au moment de la prise de sa décision, ensemble les pièces versées à l'appui, alors que cette démarche rentre directement dans la mission qui lui a été assignée par les dispositions légales prévues. En effet, le directeur a refusé de prendre en compte tant la déclaration d'impôt concernant l'année fiscale litigieuse, que les pièces justificatives afférentes, qui, d'après le dossier fiscal, ont été déposées par courrier du 8 août 2005 au bureau d'imposition, donc avant que le directeur ait pris sa décision, en se contentant de se retrancher derrière le constat que le contribuable devrait s'imputer à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses d'une taxation.

Le directeur aurait dû, conformément à sa mission, procéder d'office à l'examen des faits à la base de la réclamation et vérifier la conformité à la réalité tant de la taxation d'office opérée par le bureau d'imposition, que des données soumises par la demanderesse à l'appui de sa réclamation.

Cette conclusion n'est pas énervée par les considérations du délégué du gouvernement liées à une prétendue irrégularité formelle de la réclamation introduite devant le directeur en raison d'une prétendue motivation insuffisante. A cet égard, il convient tout d'abord de relever que le directeur lui-même a déclaré la réclamation recevable en la forme au regard des exigences du paragraphe 249 AO, de sorte qu'il faut en déduire qu'il a jugé la réclamation comme étant suffisamment motivée. Par ailleurs, au regard des contestations émises dans la réclamation du 5 octobre 2005, ensemble les justificatifs auxquels il est renvoyé dans ladite réclamation, en l'occurrence la déclaration d'impôt pour l'année 2000, ainsi que le bilan afférent, le tribunal est amené à conclure que la réclamation de l'espèce est suffisamment motivée, ce d'autant plus que le paragraphe 249 AO ne requiert aucun formalisme particulier à respecter par une réclamation. Le directeur ne pouvait dès lors refuser le réexamen du dossier au prétexte d'une motivation insuffisante de la réclamation.

Il suit de ce qui précède qu'en omettant de procéder à un examen au fond de la situation de la demanderesse et de tenir compte des éléments factuels à sa disposition, le directeur ne s'est pas conformé aux prescriptions du paragraphe 243 AO, de sorte que la décision directoriale déferée encourt l'annulation pour violation de la loi, sans qu'il n'y ait lieu d'analyser les autres moyens soulevés de part et d'autre, cet examen devenant surabondant.

Au vu de l'issue du litige et afin de maintenir dans le chef de la demanderesse la possibilité de voir toiser sa réclamation à un niveau non contentieux, il y a lieu, dans le cadre du recours en réformation sous examen, de prononcer l'annulation de la décision directoriale litigieuse et de renvoyer le dossier en prosécution de cause devant le directeur (cf. TA 3 septembre 2008, n° 23516, TA 10 septembre 2008, n° 23929, TA 22 septembre 2008, n° 23501, TA 23 octobre 2008, n° 24060 et TA 23 octobre 2008, n° 24090, TA 20 novembre 2008, n° 23725, 24119 et 24144, disponibles sous www.jurad.etat.lu).

Faute par la demanderesse d'établir en quoi il serait inéquitable de laisser à sa charge les frais non compris dans les dépens, il y a lieu de la débouter de sa demande en obtention d'une indemnité de procédure de 3.000 € (trois mille euros).

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, dans le cadre du recours en réformation, annule la décision n° C13203 du directeur de l'administration des Contributions directes du 12 mars 2008 et renvoie le dossier en prosécution de cause devant ledit directeur ;

déboute la demanderesse de sa demande en obtention d'une indemnité de procédure ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, premier juge,
Annick Braun, juge

et lu à l'audience publique du 17 décembre 2008 par le premier vice-président, en présence du greffier Claude Legille.

Legille

Schockweiler